

**COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro 26643C du rôle  
Inscrit le 1<sup>er</sup> mars 2010

---

**Audience publique du 17 juin 2010**

**Appel formé par  
Monsieur XXX XXX, XXX  
contre un jugement du tribunal administratif du 21 janvier 2010  
(n° 25835 du rôle)  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 1<sup>er</sup> mars 2010 par Maître Frédéric NOEL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur XXX XXX, demeurant à L-XXX, contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 21 janvier 2010, à la requête de l'actuel appelant tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 mars 2009 ayant décidé de ne pas statuer sur sa réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 1991, émis le 26 septembre 1996, ainsi que dudit bulletin ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 26 mars 2010 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 avril 2010 pour compte de l'appelant ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en sa plaidoirie à l'audience publique du 1<sup>er</sup> juin 2010.

---

En date du 26 septembre 1996, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur XXX XXX un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 1991, ci-après désigné par « *le bulletin* », avec, sous la rubrique « *détail concernant*

*l'imposition », la mention « ajoute de 31.000.000 suite à comparaison de fortune apport de l'immeuble en Belgique dans la société (augm. de capital) ».*

Par courrier daté du 18 décembre 1996, la fiduciaire F. K. s'adressa au bureau d'imposition, en déclarant prendre position sur cette imposition, et demanda au bureau de *« revoir l'impôt sur le revenu de l'année 1991 et de procéder à un redressement (...) ».*

Par courrier du 2 janvier 1997, le bureau d'imposition prit position par rapport à cette lettre.

Par décision datée du 18 mars 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé *« le directeur »*, décida qu'il n'y avait pas lieu de statuer, en se fondant sur les considérations suivantes :

*« Vu la missive introduite le 20 décembre 1996 par le sieur J. K., au nom du sieur XXX XXX, demeurant à LXXX, tendant à poser demande aux fins d'obtenir du bureau d'imposition un redressement du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1991, émis le 26 septembre 1996;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 107, 238 et 254 alinéa 2 de la loi générale des impôts (AO);*

*Vu les §§ 228, 301 et 94, alinéa 1<sup>er</sup> AO;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 97 (2) de la loi du 7 novembre 1996 concernant l'organisation des juridictions de l'ordre administratif, les requêtes pendantes au 31 décembre 1996 relèvent de la compétence du directeur de l'administration des contributions qui ne statue cependant plus avec l'indépendance d'un juge, sur la base du droit, mais en tant qu'administrateur;*

*Considérant que "s'il est vrai que le paragraphe 249 AO réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'il requiert expressis verbis que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Or, un courrier comportant certains commentaires, qui conteste la position prise par le bureau d'imposition, mais qui ne comporte aucune indication quelconque concernant une demande concrète concernant les suites à donner audit courrier, par ailleurs adressé au bureau d'imposition et non pas directement au directeur, ne peut pas être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO (cf. trib. adm. 2 juillet 2003, n° 15585 du rôle, confirmé par Cour adm. 13 janvier 2004, n° 16854C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 380)";*

*"Que même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment*

*quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe de préciser à qui le contribuable a voulu s'adresser et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du paragraphe 299 AO. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes (cf. trib. adm. 21 novembre 2005, n° 19625 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 381)." Tribunal administratif, 22 janvier 2007, n° 21384 du rôle;*

*Considérant qu'en l'espèce, le contribuable s'adresse au préposé du bureau d'imposition pour dire que «C'est avec un certain retard, dû aux manques de pièces à l'appui, que je prends position sur votre imposition du 26.09.1996 de l'impôt sur le revenu de l'exercice 1991 de mon client sous rubrique»;*

*Qu'à titre de récapitulation, l'intervenant termine sa demande de la manière suivante: «L'impôt sur la fortune est bien justifié. Par contre je vous prie de bien vouloir revoir l'impôt sur le revenu de l'année 1991 et de procéder à un redressement pour la raison suivante. L'apport pour l'augmentation du capital résulte bien du rapport de Monsieur XXX et qui n'est nullement considéré comme revenu imposable au Grand-Duché de Luxembourg, vu que l'immeuble se trouve à l'étranger. Dans l'espoir que ma demande trouvera un accueil favorable, je vous présente, Monsieur le Préposé, avec mes remerciements anticipés, mes salutations les plus distinguées»;*

*Considérant qu'il résulte clairement de la teneur de la missive ci-avant, adressée au bureau d'imposition, que celle-ci ne constituait pas une réclamation au sens du § 228 AO, mais une lettre, écrite dans le cadre d'une demande d'imposition rectificative entamée par le demandeur conformément au paragraphe 94 AO à laquelle le bureau d'imposition n'a cependant pas accédé;*

*Considérant, à titre tout à fait superfétatoire, qu'au cas où la demande présentée pourrait être interprétée comme réclamation au sens du § 228 AO, il échoirait d'analyser si les conditions de forme posées par la loi ont été remplies en espèce;*

*Considérant notamment qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'État, 14.01.1986, n° 6514; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C);*

*Considérant que "l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée*

*avec toute la précision requise (Trib. Adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243)";*

*Considérant que l'écrit, versé ensemble avec la demande ci-avant, documente seulement que le contribuable a donné un mandat général au signataire de la requête «pour représentation de tout courrier et recours fiscaux envers les Administrations luxembourgeoises »;*

*qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque de l'introduction de la réclamation n'est pas établie, de sorte qu'elle serait irrecevable faute de qualité;(...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2009, Monsieur XXX XXX introduisit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 18 mars 2009, respectivement du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991, émis le 26 septembre 1996.

Par jugement du 21 janvier 2010, le tribunal déclara irrecevable le recours pour autant que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991 ; reçut le recours principal en réformation en la forme pour autant que dirigé contre la décision du directeur du 18 mars 2009 ; au fond, déclara non justifié le recours en réformation de Monsieur XXX XXX et l'en débouta avec mise des frais de l'instance à sa charge.

Le tribunal rappela en premier lieu qu'en vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un bulletin de l'impôt sur le revenu peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après appelée « *AO* », ou une demande en application du paragraphe 131 *AO* a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Or, comme le directeur avait statué en l'espèce par une décision du 18 mars 2009, le tribunal déclara irrecevable le recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991.

Concernant le recours de Monsieur XXX XXX pour autant que dirigé contre la décision du directeur du 18 mars 2009, le tribunal releva que sa compétence pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre un bulletin de l'impôt sur le revenu présupposait l'existence d'une réclamation, de sorte qu'il convenait d'examiner la question de savoir si le courrier du 18 décembre 1996 de la fiduciaire F. K. pouvait être considéré comme valant réclamation.

Dans ce contexte, les premiers juges, par référence aux paragraphes 94 et 249 *AO*, relevèrent que s'il est exact que le courrier du 18 décembre 1996 de la fiduciaire F. K. ne mentionnait pas expressément qu'il était dans l'intention du signataire d'introduire une réclamation, et qu'il ne contenait pas non plus expressément une mention que le demandeur se sentait lésé par l'imposition, il n'en restait pas moins qu'il se dégageait

pourtant implicitement mais nécessairement des termes employés que le demandeur se sentait lésé par le bulletin litigieux en ce que le bureau d'imposition avait ajouté la somme de 31.000.000 LUF à son revenu imposable de l'année 1991, et qu'il demandait de procéder à un réexamen de l'imposition sur le point critiqué (« *revoir l'impôt sur le revenu de l'année 1991* »), réclamation présentant un intérêt pour Monsieur XXX XXX qui, pour le surplus, dans le cadre du recours de première instance confirmait avoir voulu introduire une réclamation.

Par ailleurs, le tribunal nota, par référence au paragraphe 252 (1) AO, que si c'est le directeur, et non le bureau d'imposition, qui avait en définitive compétence pour décider si un écrit émanant d'un contribuable est à qualifier de réclamation au regard des exigences du paragraphe 249 AO, il convient néanmoins de relever que le bureau d'imposition, ayant continué le courrier litigieux du 18 décembre 1996 au directeur pour y statuer, ne s'était pas mépris sur sa portée réelle, en ce qu'il l'avait qualifié de réclamation et en ce qu'il n'avait pas pris position sur une demande d'imposition rectificative qui serait, d'après le directeur, véhiculée à travers le courrier litigieux. En effet, par courrier du 2 janvier 1997, le bureau d'imposition expliquait seulement au demandeur l'imposition quant au point critiqué en précisant que la mise en compte du montant de 31.000.000 LUF ne constitue pas, comme l'avait compris le demandeur, une imposition d'une plus-value, mais une imposition de revenus manquants pour financer la mise en état d'un immeuble situé en Belgique. D'après les premiers juges, le libellé de ladite lettre ne permettait cependant pas de dégager que le bureau d'imposition ait considéré la lettre du 18 décembre 1996 comme une demande d'imposition rectificative au sens du paragraphe 94 AO, qui aurait été de sa compétence, et sur laquelle il aurait alors dû prendre position en la rejetant ou en l'admettant.

Partant, le tribunal se déclara compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 18 mars 2009.

Concernant ensuite la qualité pour agir dans le chef de la fiduciaire F. K., le tribunal nota que le directeur avait décidé que la réclamation de celle-ci était irrecevable, faute d'un mandat répondant aux conditions légales.

Dans ce contexte, les premiers juges rappelèrent qu'une procuration en vue d'introduire une réclamation devant le directeur doit être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise, exigence devant être vérifiée en toute hypothèse même dans des cas où objectivement le risque d'une réformation *in pejus* n'existe pas, de sorte que c'était à juste titre que le directeur a exigé l'existence d'un mandat *ad litem* exprès et spécial, exigence reposant sur les dispositions générales du Code civil en matière de mandat, auxquelles renvoie le paragraphe 102 AO.

Le tribunal rappela ensuite le libellé du mandat conféré par Monsieur XXX XXX à la fiduciaire F. K. (« (...) *pour représentation de tout courrier et recours fiscaux envers les Administrations luxembourgeoises* ») pour retenir que si ledit mandat était certes limité à

la matière fiscale et ne visait pas toutes les affaires généralement quelconques du demandeur et pouvait à ce titre être considéré comme mandat spécial au sens de l'article 1987 du Code civil, les termes employés étaient néanmoins trop généraux en prévoyant toute représentation par courrier et tout recours généralement quelconque en matière fiscale sans viser de manière précise le cas d'une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991. Partant, d'après les premiers juges, le mandat litigieux était à qualifier de mandat conçu en des termes généraux au sens de l'article 1988 du Code civil ne pouvant pas dépasser les simples actes d'administration et la procuration du 18 décembre 1996 ne pouvait être considérée comme suffisamment expresse et spéciale pour pouvoir valablement couvrir une réclamation contre le bulletin spécifique visant l'année 1991.

Concernant le prétendu mandat verbal invoqué par Monsieur XXX XXX au profit de la fiduciaire F. K., le tribunal rappela que s'il appartient au contribuable de rapporter la preuve d'avoir donné un mandat spécial et exprès en vue de l'introduction d'une réclamation, force était de constater qu'en l'espèce celui-ci restait en défaut de rapporter la preuve de l'existence d'un tel mandat verbal, étant précisé que la preuve annoncée par Monsieur XXX XXX dans son recours n'avait pas été produite en cours d'instance, de sorte que l'existence d'un mandat spécial et exprès accordé verbalement n'avait pas été établie. Pour le surplus, les premiers juges relevèrent encore que le fait que le bureau d'imposition avait enregistré la réclamation sans soulever un défaut de mandat ne portait pas à conséquence dans la mesure où en vertu du paragraphe 252 (1) AO, seul le directeur, et non le bureau d'imposition, a compétence pour examiner la recevabilité d'une réclamation notamment quant à la forme, examen impliquant le contrôle de la validité d'un mandat.

Concernant finalement le paragraphe 254, alinéa 2 AO, donnant faculté au directeur d'exiger la production de la preuve d'un mandat en vue d'introduire une réclamation et imposant alors au mandataire l'obligation de justifier son mandat, le tribunal retint que ledit paragraphe ne permettait pas de conclure qu'à défaut pour le directeur d'avoir usé de la faculté lui ouverte avant d'émettre une décision, celui-ci était forclos à pouvoir invoquer le défaut d'un mandat, ni n'imposait-il au directeur, sous peine de vicier sa décision, d'exiger la preuve du mandat préalablement à la prise de sa décision. En effet, d'après les premiers juges, une telle obligation ne se dégage pas des dispositions de l'article 254 AO et l'absence de demande en justification d'un mandat ne pouvait dès lors être sanctionnée par le tribunal au risque de rajouter à la loi des conditions que le législateur n'a pas prévues.

Partant, le tribunal arriva à la conclusion qu'à défaut de preuve de l'existence d'un mandat spécial et exprès en vue d'introduire une réclamation, la fiduciaire F. K. n'avait pas qualité pour agir au nom et pour le compte du demandeur, de sorte que c'était à juste titre que le directeur avait rejeté la réclamation datée au 18 décembre 1996.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 1<sup>er</sup> mars 2010, Monsieur XXX XXX a régulièrement interjeté appel contre ce jugement.

Monsieur XXX XXX reproche aux premiers juges de ne pas avoir considéré le mandat, joint à la réclamation du 18 décembre 1996, comme spécial et exprès pour avoir été suffisamment clair et précis. D'après l'appelant, ledit mandat était suffisamment précis pour avoir été joint à une réclamation qui ne visait que le seul bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991. Pour le surplus, le directeur n'aurait à aucun moment, avant de prendre sa décision, exigé la production d'un mandat, ni le mandat litigieux n'aurait-il été contesté durant toute la procédure.

Comme le directeur n'aurait jamais, face au doute qu'il avait vis-à-vis du mandat existant, sollicité la production d'un mandat exprès et spécial avant de prendre sa décision, Monsieur XXX XXX s'estime largement désavantagé, ce qui serait contraire au principe d'égalité devant la loi, ce d'autant plus que pratiquement 13 années se seraient écoulées entre la date d'introduction de la réclamation et la prise de la décision du directeur.

Pour le surplus, l'appelant verse encore à l'appui de son acte d'appel une procuration datée au 21 février 2010, signée « *en bonne et due forme* » et délivrée par lui à Monsieur J. K. de la fiduciaire F. K., validant le mandat écrit et verbal donné à celui-ci au moment de l'introduction de la réclamation, ainsi que deux attestations testimoniales émanant de son épouse, Madame XXX XXX du 20 février 2010, et de Monsieur J.-F. T. du 24 février 2010 établissant « *sans conteste* » qu'il avait donné mandat verbal à Monsieur J. K. de le représenter en bonne et due forme et de façon expresse et spéciale avant l'introduction de la réclamation.

Partant, l'appelant sollicite la réformation du jugement du 21 janvier 2010 et le renvoi du dossier devant le directeur afin de voir vider le fond de sa réclamation.

La partie étatique relève régulièrement appel incident contre le jugement entrepris au motif que les premiers juges auraient à tort qualifié la lettre du 18 décembre 1996 de réclamation au lieu d'y voir, au vu de la terminologie employée, une simple demande de modification du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991 basée sur le paragraphe 94 (1) AO, ce d'autant plus que ledit courrier avait été rédigé par un professionnel en la matière. En effet, d'après le délégué du gouvernement, le fait par le bureau d'imposition d'enregistrer une lettre comme réclamation ne tire pas à conséquence, alors qu'il appartient au directeur seul de décider de la qualification d'une demande ainsi que des suites à y réserver, le bureau d'imposition étant incompétent à cet égard.

Concernant la nature du mandat du 18 décembre 1996, le représentant étatique soutient que la procuration litigieuse ne constitue qu'un simple mandat général et non pas un mandat spécial et exprès pour l'instance introduite. En effet, pareille procuration ne devrait non seulement être expresse, mais également de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise. Pour le surplus, le délégué du gouvernement estime qu'il n'appartenait pas au directeur de demander à nouveau un mandat avant sa prise de décision en présence d'un mandat émanant d'un professionnel en la matière.

La partie étatique conteste également le fait de pouvoir se prévaloir d'un mandat oral aux fins d'introduction d'une réclamation auprès du directeur, pareil mandat devant être écrit, exprès et spécial, et ceci afin d'éviter des abus de la part de certains contribuables. Pour le surplus, ce mandat devrait encore exister au moment de l'introduction de la réclamation. Admettre le contraire encouragerait les contribuables à ne contester ou ne confirmer pareil mandat qu'une fois la décision directoriale émise au vu de ce qu'ils ont obtenu gain de cause ou non.

Finalement, le représentant étatique signale que les deux attestations de témoignage seraient rédigées en des termes identiques et que l'on pourrait avoir des doutes quant à la véracité desdits témoignages alors que le mandat écrit aurait été conféré en date du 18 décembre 1996 et non la veille tel que soutenu dans lesdites attestations. Quant à la procuration de Monsieur XXX XXX du 21 février 2010, actuellement versée en cause et appelée mandat rectifié, cet écrit ne saurait valoir mandat exprès et spécial pour appuyer la requête du 18 décembre 1996, ni complément du mandat du 18 décembre 1996, alors que l'appelant y emploie les termes « *donne par la présente procuration* » et que cet écrit ne saurait avoir un effet rétroactif.

Monsieur XXX XXX, en relation avec l'appel incident formé par l'Etat, soutient que ce serait à juste titre que les premiers juges ont retenu que la lettre du 18 décembre 1996 était à qualifier de réclamation et non pas de demande de rectification.

En relation avec la nature du mandat du 18 décembre 1996, l'appelant précise qu'il aurait donné mandat verbal à son mandataire le 17 décembre 1996, après réception du bulletin d'imposition litigieux, et avant l'envoi du mandat écrit litigieux. Pour le surplus, il verse encore une attestation testimoniale de Monsieur J.-F. T., datée au 23 avril 2010, par laquelle celui-ci certifie que Monsieur XXX XXX avait donné mandat à Monsieur J. K. de façon verbale d'introduire une réclamation écrite contre le bulletin d'imposition en litige et que ce mandat avait encore été confirmé le 18 décembre 1996 par la signature du mandat écrit et l'envoi de la lettre de réclamation le lendemain.

Concernant la qualification à donner à la lettre de la fiduciaire F. K. du 18 décembre 1996 - réclamation ou demande de modification du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991 -, c'est à bon escient que les premiers juges sont arrivés à la conclusion que ledit courrier est à qualifier de réclamation. En effet, tel que relevé par le tribunal, le bureau d'imposition, par courrier du 2 janvier 1997, a enregistré la lettre litigieuse comme réclamation et a par la suite continué ledit courrier au directeur pour y statuer. Pour le surplus, le bureau d'imposition, tout en prenant position par rapport au courrier du 18 décembre 1996, n'a manifestement pas considéré ce courrier comme une demande en vue d'une modification de l'imposition au sens du paragraphe 94 AO, étant donné que le courrier en réponse du 2 janvier 1997 dudit bureau ne comporte aucune prise de position par rapport à la demande contenue dans le courrier du 18 décembre 1996 qui consistait à obtenir un redressement de la cote d'impôt pour l'année 1991. S'il est exact que le fait par le bureau d'imposition d'enregistrer une lettre comme réclamation ne tire pas à conséquence, étant donné qu'il appartient au directeur seul de décider de la qualification



de pareille demande, ainsi que des suites à y réserver, il ressort pourtant clairement du libellé de la lettre du 18 décembre 1996 que Monsieur XXX XXX se considérait lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicitait un réexamen de son imposition (« (...) *je vous prie de bien vouloir revoir l'impôt sur le revenu de l'année 1991 et de procéder à un redressement pour la raison suivante (...)* »), étant relevé qu'il n'est pas contesté que la demande véhiculée à travers le courrier litigieux présentait un intérêt manifeste pour l'actuel appelant. Finalement, il convient encore de relever que l'administration ne s'est renseignée à aucun moment auprès de Monsieur XXX XXX sur le sens à donner à sa démarche, et ceci pendant un laps de temps de plus de 13 années.

Au vu de ce qui précède les premiers juges sont à confirmer dans leur analyse par laquelle ils ont qualifié le courrier du 18 décembre 1996 de réclamation, de sorte que l'appel incident de l'Etat est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Concernant la recevabilité de la réclamation du 18 décembre 1996, il convient de rappeler que le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin de l'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, ce paragraphe disposant que les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du Code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

L'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé. Une procuration afférente doit dès lors être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (cf. Cour adm. 5 novembre 2002, n° 15043C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 516 et autres références y citées).

En l'espèce, force est de constater que la procuration litigieuse concerne précisément et uniquement la matière fiscale (« (...) *pour représentation de tout courrier et recours fiscaux envers les Administrations luxembourgeoises* »), mais ne vise pas une année fiscale précise.

C'est cependant à tort que les premiers juges sont arrivés à la conclusion que le mandat en question ne viserait pas de manière précise le cas d'une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991 et que la procuration ne pourrait partant être considérée comme suffisamment expresse et spéciale pour pouvoir valablement couvrir une réclamation contre le bulletin spécifique visant l'année 1991. En effet, force est de relever en l'espèce que la procuration litigieuse datée du 18 décembre 1996 porte la même date que la lettre de réclamation de la fiduciaire F. K. et qu'elle était pour le surplus annexée à ladite réclamation, de sorte à se rapporter à l'exclusion de tout doute à l'année d'imposition 1991 et plus précisément au bulletin litigieux du 26 septembre 1996 en faisant l'objet.

Cette conclusion se trouve encore corroborée par les pièces déposées en instance d'appel, plus précisément les deux attestations de témoignage de Monsieur J.-F. T. des 24 février et 23 avril 2010, d'après lesquelles un mandat oral avait été confié le 17 décembre 1996 par l'actuel appelant à Monsieur J. K. d'« *introduire une réclamation contre le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1991 émis le 26 septembre 1996* », l'attestation du 23 avril 2010 précisant pour le surplus qu'« *une lettre recommandée de réclamation contentieuse en projet lui [Monsieur XXX XXX] a été présentée pour avis le 17 décembre 1996* » et que « *Monsieur XXX XXX a confirmé ce mandat donné oralement le 18 décembre 1996 par la signature du mandat écrit et l'envoi de la lettre de réclamation en date du 18 décembre 1996* ».

Finalement, par la nouvelle procuration du 21 février 2010 émise au profit de la fiduciaire F. K., l'appelant « *confirme et valide de façon expresse et formelle, le mandat verbal donné à Monsieur J. K., respectivement la Fiduciaire F. K. et CIE, en date du 17 décembre 1996, afin d'introduire la réclamation contre le susdit bulletin par courrier du 18 décembre 1996* ».

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, la Cour est amenée à constater que Monsieur XXX XXX a valablement établi l'existence d'un mandat exprès et spécial par lui conféré dès le 17 décembre 1996 à la fiduciaire F. K. pour introduire une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 1991, émis le 26 septembre 1996. Par voie de conséquence, il y a lieu, par réformation du jugement entrepris du 21 janvier 2010, de retenir que la réclamation introduite par courrier daté du 18 décembre 1996 auprès du directeur était recevable et de renvoyer le dossier devant le directeur pour statuer sur le fond de cette réclamation.

La demande de l'appelant tendant à voir condamner l'Etat à lui payer une indemnité de procédure de 1.000.- € pour l'instance d'appel est à abjurer, les conditions légales afférentes ne se trouvant pas réunies en l'espèce.

**Par ces motifs,**

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit l'appel principal du 1<sup>er</sup> mars 2010 et l'appel incident en la forme ;

déclare l'appel incident non fondé ;

déclare l'appel principal fondé ;

partant, par réformation du jugement entrepris du 21 janvier 2010, dit que la réclamation introduite par courrier daté du 18 décembre 1996 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes était recevable ;

renvoie en conséquence le dossier devant ledit directeur pour statuer sur le fond de cette réclamation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,  
Serge SCHROEDER, conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY

s. MAY

s. DELAPORTE